

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 25531C

Inscrit le 19 mars 2009

Audience publique du 29 juillet 2009

**Appel formé par
la société anonyme ... S.A., ...
contre**

**un jugement du tribunal administratif du 9 février 2009 (n° 24234 du rôle)
dans un litige l'opposant au bureau d'imposition Sociétés 6
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial
communal**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 25531C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 19 mars 2009 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ..., ayant son siège social à L-..., immatriculée au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro 24.174, représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 9 février 2009, l'ayant déboutée de son recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2002 et 2003, ainsi que des bulletins établissant la base d'assiette et le calcul de l'impôt commercial communal des années 2002 et 2003, tous émis en date du 3 novembre 2006 ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 17 avril 2009 par Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Geoffrey SCARDONI, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 2 juillet 2009.

Le 3 novembre 2006, le bureau d'imposition sociétés 6 de la section des sociétés du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « bureau d'imposition », émit à l'encontre de la société anonyme ... les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années 2002 et 2003, ainsi que les bulletins de l'impôt commercial communal pour les mêmes années en se référant quant au détail de l'imposition à un courrier de sa part du 4 octobre 2006. Ce courrier est libellé comme suit :

« En exécution du paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts, je vous informe qu'après avoir examiné la déclaration fiscale de votre société pour l'année 2002, le bureau d'imposition a l'intention d'effectuer le redressement suivant :

Le bilan fiscal au 31.12.2002 ci-joint fait ressortir un bénéfice fiscal de € 189.844,41. La différence par rapport au bénéfice commercial est due au fait que les charges et produits exceptionnels qui sont liés à des événements originaires de la période de holding sont fiscalement neutralisés par la constitution d'un poste de provision lors du bilan fiscal d'ouverture ».

Par courrier de son mandataire du 29 janvier 2007, la société ... fit introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes à l'encontre des quatre bulletins susvisés.

Cette réclamation est libellée comme suit :

« Au nom et pour le compte de la société ... S.A. ayant son siège social ... , immatriculée au registre du commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ... , (ci-après «la Société») je me permets de vous soumettre la réclamation suivante concernant :

- le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités 2002 en date du 3 novembre 2006

- le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités 2003 en date du 3 novembre 2006

-le bulletin d'établissement de l'impôt commercial communal 2002 en date du 3 novembre 2006

-le bulletin d'établissement de l'impôt commercial communal 2003 en date du 3 novembre 2006

Faits

La société a été constituée en date du 30 avril 1986 ; initialement elle avait le statut de société holding 1929 pour changer de statut fiscal en date du 2 janvier 2000 et d'adopter ainsi celui de société résidente pleinement imposable tout en continuant son activité qu'elle avait toujours poursuivie à savoir donc celle de détention de participations et de société de redevances.

Cette modification du statut fiscal a donné lieu à l'établissement d'un bilan fiscal contenant un certain nombre de redressements / déviations par rapport au bilan commercial.

Aux termes de ces ajustements les fonds propres de 27,8 mio (francs) figurant au bilan commercial au moment de la modification ont été convertis en des fonds propres

négatifs de 8,6 mio et la différence a été comptabilisée en tant que dette vis-à-vis de « ... » (!). La base de cet ajustement nous semble-t-il (le bilan redressé n'est pas très bavard à ce sujet) se trouve dans l'année 2001. En effet, dans cette année-là une charge exceptionnelle de 811.373 € a été comptabilisée par les livres de la Société. Ce montant a été considéré comme relatif à la période holding 1929 avec donc la conséquence que sa déduction a été rejetée en tant que charge exceptionnelle.

La lettre de l'administration en date du 4 octobre 2006 et concernant l'année 2002 mentionne en effet : « La différence par rapport au bénéfice commercial est due au fait que les charges et produits exceptionnels qui sont liés à des événements originaires de la période de holding sont fiscalement neutralisés par la constitution d'un poste de provision lors du bilan fiscal d'ouverture ».

Ce refus n'est pourtant pas justifié (voir ci-dessous : Motivation).

Recevabilité

Étant donné que les bulletins susvisés datent tous du 3 novembre 2007 la réclamation est introduite dans le délai de 3 mois. Elle est introduite devant le directeur de l'administration, la loi rendant ce recours hiérarchique obligatoire. L'intérêt de la Société pour réclamer est évident.

La réclamation est partant recevable.

Motivation

La charge exceptionnelle mentionnée ci-devant ne se rapporte en rien à la période holding mais au contraire aux années de calendrier 2001 à 2005 (cinq années). Telle est la conclusion évidente qui se dégage du contrat joint et dénommé (« contrat de licence de marque ») conclu le 12 avril 2000 à Paris et au terme duquel le détenteur de la marque, M. ...concède à la Société un contrat de licence par laquelle le concédant accorde une licence pour une période quinquennale pour un montant de 800.000 € (augmenté des frais d'avocats). Ce montant devait être payé selon les possibilités financières de la débitrice mais au plus tard le 31 décembre 2005. Le montant de 811.373 € a été comptabilisé en charge de cette année-là. Il va de soi que cette comptabilisation concerne une période de 5 années et non pas seulement l'année 2001. Il faudra donc s'assurer que le compte de résultat sera de 811.373 € en 2001 soit d'un montant de 162.274, 60 € pour 2001 ainsi que du même montant pour chacune des 4 années suivantes, soit donc 2002 à 2005.

Cette prise en compte se fait facilement de la manière suivante : pour l'année 2001 la déduction par compte de profits et pertes est limitée à 162.274, 60 Eur. Le solde passé en compte de résultat doit être passé en « compte de régularisation : charges payées d'avance » donc pour 4 fois 162.274, 60 Eur. Pendant chacune des 4 années suivantes ce poste doit être diminué d'un quart de ce montant, donc de 162.274, 60 Eur. Le caractère de frais d'exploitation du paiement de 811.373 € est incontestable. En effet, la Société n'est pas titulaire de la marque ; elle doit payer au titulaire de celle-ci des redevances (sur base du contrat mentionné) afin de pouvoir à son tour concéder des licences sur cette marque. Cette dépense est donc incontestablement une charge d'exploitation au sens de l'article 46 L.I.R.

Est-ce que le montant de cette dépense est approprié ou bien serait-il excessif ? Ici encore la réponse semble clairement être négative dans la mesure où la Société obtient ainsi une marge bénéficiaire importante relativement à ces redevances. En d'autres termes, la

Société encaisse des redevances de loin supérieures à celles qu'elle est obligée de payer au détenteur de la marque.

En effet, les revenus de redevances touchés en 2001 s'élèvent à 188.000 € de sorte que la marge brute sur redevances est de 26.000 €, soit environ de 16%. Pour l'année 2002 les redevances reçues sont de 192.555 € donnant ainsi une marge brute de 18,5%.

Nous ne voyons guère d'indications permettant d'affirmer qu'une telle marge serait manifestement insuffisante : ce ne serait que dans l'affirmative que les opérations faites par la Société pourraient faire l'objet de redressements.

Pour ces raisons, je vous prie de bien vouloir réformer les bulletins d'imposition litigieux.

Tout en restant à votre entière disposition pour tout renseignement supplémentaire nous vous prions d'agréer, Monsieur le Directeur, l'expression de nos sentiments distingués ».

Cette réclamation étant restée sans suite, la société ... fit introduire, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 28 mars 2008, un recours contentieux tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation des quatre bulletins ayant fait l'objet de sa réclamation.

A travers un jugement du 9 février 2009, le tribunal reçut le recours en réformation en la forme, au fond le déclara non justifié et en débouta la société ..., dit qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation et condamna la société demanderesse aux frais.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 19 mars 2009, la société ... a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 9 février 2009.

Il échet de rappeler liminairement qu'à l'appui de son recours devant le tribunal, la société ... soutint en substance que ce serait à tort que le bureau d'imposition a réintégré à son résultat imposable des charges qu'il prétend être nées sous le régime holding 1929, alors que ces mêmes charges devraient être déductibles au titre de charges exceptionnelles en relation avec les années fiscales 2002 et 2003. Elle fit valoir plus particulièrement que le fait générateur de ces charges de 811.373 € résiderait dans la conclusion du contrat de licence de marque le 12 avril 2000, aux termes duquel Monsieur ...lui aurait accordé une licence d'exploitation de la marque déposée ...pour une période quinquennale pour un montant de 800.000 € augmenté des frais d'avocats et qu'en vertu de l'article 7 du contrat de licence, elle devait s'acquitter du montant du droit d'usage selon ses possibilités financières et au plus tard le 31 décembre 2005, de manière que le montant de 811.373 € aurait ainsi été comptabilisé en charge au titre de l'exercice 2001. La société ... concéda toutefois à cet égard que seul le cinquième de cette charge se rapportant à une période de 5 ans, soit un montant annuel de 162.274,60 €, pourrait être déduit de son résultat imposable au titre de chaque exercice entre 2001 et 2005. Quant à la nature de cette charge, la société ... fit valoir que le droit d'usage en question constituerait indéniablement une charge d'exploitation et que le contrat de licence lui permettrait concrètement de concéder à son tour des licences sur l'exploitation de la marque ...et partant de percevoir des redevances de la part des sous-licenciés, de sorte que cette charge exceptionnelle, en ce qu'elle correspondrait au droit d'usage accordé par ce contrat, serait clairement liée à un revenu imposable.

Le délégué du gouvernement rétorqua en s'appuyant sur une mention manuscrite apposée sur une lettre de demande d'informations du bureau d'imposition et retournée par télécopie à ce dernier suivant laquelle la charge de 811.373 € se composerait de 4.893.591,08 francs français payés à titre de caution, le reste étant des frais d'avocat et de justice. Il estima que, même si la réalité de la charge était prouvée, elle ne serait pas pour autant déductible au titre des années 2002 et 2003, car elle tirerait son origine d'une période où la société ... fonctionnait encore sous le régime de société holding, et que les charges s'y rapportant seraient fiscalement neutralisées par la constitution d'un poste de provision lors du bilan fiscal d'ouverture de la nouvelle société. La charge en question aurait dû être provisionnée au plus tard en 1998 notamment au moment où la société ... encore sous le statut de société holding a eu connaissance de l'arrêt de la Cour d'Appel de Paris du 18 décembre 1998 prononçant la liquidation judiciaire de la société cautionnée s.à r.l. « ... ».

Confrontée à cette argumentation, la société ... précisa dans son mémoire en réplique qu'il s'agirait d'une confusion dans le chef de la partie défenderesse, étant donné que le délégué du gouvernement s'appuierait sur la copie d'une note manuscrite erronée considérant la charge de 811.373 € comme étant composée de frais pour 4.893.591,08 francs français, payés à titre de caution pour l'année 1998. Elle ajouta que cette caution donnée par la société ... en 1995 à la société ... n'aurait pas eu à être appliquée, cette société ayant bénéficié d'un jugement de clôture pour extinction de passif le 22 juin 2004. Cette confusion serait évidente au motif que ce montant correspondrait en euros à environ 747.000 et différerait de la charge litigieuse. L'hypothèse d'une confusion serait encore confortée par le fait que cette charge n'est inscrite ni au compte résultat ni au compte numéro 672 du plan comptable intitulé « *Charges exceptionnelles sur exercices antérieurs* », ni à la classe 8 du plan comptable qui reprend les engagements de caution (compte 8011). La société demanderesse relève ensuite que ses comptes arrêtés au 31.12.2001 renseignent une charge exceptionnelle de 811.373 € inscrite au compte 671800 concernant précisément les opérations de gestion. Or, ne s'agissant ni d'un compte provisions pour risques et charges, ni de dettes sur exercices antérieurs, il serait évident que la mention manuscrite invoquée par le délégué du gouvernement ne concernerait nullement cette charge de 811.373 € qui, en réalité, correspondrait à la contrepartie du contrat de licence de marque du 12 avril 2000 ayant fixé la redevance pour 5 années à 800.000 € payables au plus tard le 31 décembre 2005, étant entendu que le montant restant correspondrait aux honoraires de rédaction de convention au licencié figurant au compte 408100.

Par rapport à l'ensemble de ces éléments, le tribunal rappela d'abord que conformément aux dispositions de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable, cette preuve pouvant être rapportée par tous les moyens hormis le serment, de manière que la preuve des faits justifiant la déductibilité de la charge exceptionnelle litigieuse appartenait à la société ... et qu'il convenait de déterminer concrètement quels étaient les éléments de preuve susceptibles d'être pris en considération à cet égard dans le cadre du recours sous examen.

Ensuite, le tribunal constata à partir des éléments du dossier lui soumis que suivant courrier du 4 mai 2006, le bureau d'imposition s'était adressé à la société ..., après examen de sa déclaration fiscale concernant l'année 2001, afin de demander la fourniture de pièces et renseignements supplémentaires avant le 22 mai 2006, dont le « *détail des autres charges exceptionnelles figurant au compte Profits et Pertes pour un montant de € 811.373,-* », que cette demande du 4 mai 2006, d'après les pièces figurant au dossier administratif, avait connu une réponse par envoi télécopié à partir du numéro parisien 0142888349 expédiée le 15 mai 2006 à 15.37 heures, réponse apposée de manière manuscrite sur le dit courrier du 4

mai 2006 et prenant position de manière précise et non équivoque par rapport au point litigieux, la note manuscrite indiquant que :

« ... a donné sa caution à la Sàrl ... par acte du 19 octobre 1995. La société ... a été mise en liquidation judiciaire, la société ... a payé 4.853.591,08 F, ainsi que le reconnaît l'arrêt de la Cour d'appel de Paris du 18 décembre 1998 (page 4, 3^{ème} alinéa) augmenté de divers frais d'avocat, de justice et de procédures diverses pour un total de 811.373 €. Ci-joint arrêt de la Cour et copie de la caution ».

Après avoir encore recueilli les explications du mandataire de la société ... sur la genèse de l'erreur actuellement alléguée au niveau de l'explication manuscrite, le tribunal considéra que le bureau d'imposition ne saurait raisonnablement se voir reprocher un quelconque défaut de prendre en considération le contrat de marque actuellement avancé au titre de justification de la charge litigieuse, aucun document de ce type n'ayant en effet été versé ni à l'appui de la déclaration fiscale, ni à la suite d'une demande de renseignements complémentaires spécifique afférente.

En revanche, il estima qu'encore que les explications de la société ... relatives aux informations manuscrites fournies au bureau d'imposition par envoi télécopié du 15 mai 2006 tendant à établir l'hypothèse d'une confusion, voire l'hypothèse que ces explications émanaient d'un usurpateur du nom de la société ... et de son président, soulèvent des doutes quant à leur vraisemblance, il n'en demeurerait pas moins qu'un contribuable doit en principe être admis à rectifier une erreur éventuelle au niveau d'informations fournies à l'appui de sa déclaration fiscale, pareille rectification ayant en l'espèce été opérée par la voie de la réclamation adressée par la société ... au directeur.

Le tribunal considéra que la société ... se serait limitée à fournir certains indices seulement à l'appui de ses explications, en l'occurrence une copie d'un contrat de marque qui n'était revêtue ni d'un cachet ni d'un timbre de la société ..., ni du cachet d'une personne mandatée par cette société, ainsi que des explications d'ordre général relatives aux méthodes de comptabilisation employées. Ainsi, en dépit d'une demande du tribunal afin de voir compléter le dossier par des pièces documentant notamment les paiements concrètement effectués au cours des années d'imposition litigieuses en exécution du contrat de marque du 12 avril 2000, la société ... se serait limitée à compléter le dossier par différents relevés bancaires documentant des paiements effectués en sa propre faveur en rapport avec la marque ...et serait restée en défaut de documenter un quelconque paiement concrètement effectué de sa part en exécution du contrat de marque litigieux à la faveur de Philippe ...indiqué au titre de concédant, propriétaire de la marque dont question dans la copie de contrat versée en cause.

Le tribunal conclut à partir de ces éléments que la réalité de la charge litigieuse dans le chef de la société ... laissait d'être établie à suffisance pour rejeter le recours comme étant non fondé.

A l'appui de son appel, l'appelante se rapporte d'abord à la première insuffisance de preuve retenue par le tribunal, à savoir celle relative à la réalité des paiements des redevances au profit du propriétaire de la marque Elle verse en cause à cet égard des copies de documents relatifs à quatre virements émanant de sa part, tout en précisant que parmi ceux-ci un virement de 1.440.000 € aurait été effectué dans le cadre d'un « *achat d'actions de la société XXX par Monsieur en compensation du compte courant ...* ».

Ensuite, quant à l'insuffisance de la forme du contrat de marque du 12 avril 2000 et de la preuve de la validité de la marque déposée, l'appelante expose que l'enregistrement

régulier de la marque ...daterait de plus de 25 ans et conférerait à son propriétaire un droit patrimonial opposable en toute circonstance et interdisant son usage par quiconque sans accord préalable du propriétaire. Le droit des marques s'imposerait à tous, y compris à l'administration des Contributions directes qui aurait taxé les revenus des redevances perçues et ainsi reconnu la validité de la marque en cause. Elle signale qu'elle aurait signé le 24 juillet 1997 un premier contrat de licence de la marque ...au profit d'une société dite « ... » constituée dans le but d'utiliser cette marque, que le renouvellement de la marque aurait été effectué par un conseil en propriété intellectuelle suivant reçu du 22 janvier 2002 au profit de Philippe ..., de manière que la preuve de sa validité serait ainsi rapportée.

Relativement au constat du tribunal de l'absence de preuve de la réalité de la contrepartie du droit d'usage d'une marque déposée et de l'équilibre économique et juridique entre le propriétaire de la marque, la société ... et les sous-licenciés, l'appelante considère que la réalité de la charge ne pourrait pas être contestée, car elle résulterait du premier contrat du 24 juillet 1997 et encore du contrat de licence du 12 avril 2000. La confusion proviendrait de la mention manuscrite prérelatée, retournée au bureau d'imposition le 15 mai 2006 et écrite à la main sur la copie de la lettre du 4 mai 2006 reçue « *dans la confusion mélangeant avec une caution ancienne donnée à une société* », qui n'aurait pas été destinée à être retournée au bureau d'imposition, mais à « *préparer une réponse à adresser après vérification et étude du dossier* » et que « *c'est à l'évidence par erreur qu'une secrétaire a cru devoir envoyer ce document qui avait vocation à rester dans l'étude* ».

Or, par rapport à la motivation circonstanciée des premiers juges dans le jugement entrepris du 9 février 2009 sur base des éléments lui soumis, c'est à juste titre qu'en appel le délégué du gouvernement épingle le caractère incomplet des pièces censées documenter les paiements accomplis par l'appelante en exécution du contrat de licence du 12 avril 2000 en l'absence d'indications complètes sur leurs auteurs, sur les bénéficiaires des transferts et sur la réalité de la relation avec ledit contrat de licence. Il s'y ajoute que la relation entre le paiement du droit de licence et l'achat d'actions de la société XXX par Monsieur ...n'a pas été établie à suffisance de droit. C'est encore à juste titre que le délégué du gouvernement critique que l'appelante n'a toujours pas versé en cause, même après la demande formelle afférente du tribunal, une copie de l'arrêt de la Cour d'appel de Paris du 18 décembre 1998 auquel la note manuscrite du 18 mai 2006 fait référence. Il y a lieu d'ajouter que l'appelante ne soumet pas non plus une copie du jugement de clôture pour extinction de passif du 22 juin 2004 auquel elle se réfère pour affirmer qu'elle n'aurait pas dû honorer le paiement de la dette pourtant cautionnée par elle. Pour le surplus, une partie des pièces versées en cause uniquement dans leur langue originaire, dont notamment le contrat de licence du 24 juillet 1997 et le reçu du renouvellement de la marque ..., sont rédigées en langue espagnole qui n'est pas d'usage au Luxembourg.

Eu égard à l'ensemble de ces éléments, la Cour est amenée à conclure que l'appelante, même en considération des pièces et arguments complémentaires soumis en instance d'appel, n'a pas prouvé à suffisance de fait et de droit, conformément notamment aux exigences posées par l'article 59 de la loi prévisée du 21 juin 1999, la réalité de la relation économique de la charge de 811.373 € inscrite dans ses comptes en relation avec le contrat de licence de la marque ...du 12 avril 2000 et non pas avec une charge née durant la période où elle bénéficiait du statut de société holding, de manière que l'appel sous analyse est à rejeter comme n'étant pas fondé.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,
reçoit l'appel du 19 mars 2009 en la forme,
au fond, le déclare non justifié et en déboute,
partant, confirme le jugement entrepris du 9 février 2009,
condamne l'appelante aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 29 juillet 2009 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef du tribunal administratif Arny SCHMIT, greffier assumé.

s. SCHMIT

s. DELAPORTE